

Kendelse af 1. september 2009 (J.nr. 2009-0018761)

Revisionsvirksomhed skulle betale gebyr efter bekendtgørelse nr. 916 af 16. september 2008 om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet.

Revisorlovens § 50, stk. 1, og § 1, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 916 af 16. september 2008

(Mads Bryde Andersen, Anders Hjulmand og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 19. februar 2009 har K [revisionsvirksomhed] (tidligere K1) klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 23. januar 2009 har fastholdt, at virksomheden skal betale gebyr i henhold til revisorlovens § 50, stk.1, uanset der er betalt gebyr for K2 [revisionsvirksomhed].

Sagens omstændigheder:

I en redegørelse af 6. april 2009 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om sagen faktiske omstændigheder udtalt:

"...

Sagens faktiske omstændigheder

Revisionsvirksomheden blev registreret i det offentlige register over godkendte revisionsvirksomheder den 26. februar 2004 og er fortsat registreret som en godkendt revisionsvirksomhed.

Den 25. september 2008 trådte bekendtgørelse om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet i kraft. Bekendtgørelsen gælder for gebyr for 2008 og omfatter alle godkendte revisorer, der pr. 1. juli 2008 var tilknyttet en revisionsvirksomhed.

I overensstemmelse med bekendtgørelsen blev revisionsvirksomheden ved faktura af 11. november 2008 opkrævet et gebyr kr. 225.000, hvilket vil sige opkrævning for 225 tilknyttede revisorer. Opkrævningen er baseret på de registrerede oplysninger i registeret over godkendte revisorer.

Den 19. november 2008 skrev K til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vedrørende det pålagte gebyr Det fremgik bl.a. heraf, at K er ved at overgå fra et ... [selskab] til et ... [selskab], og at begge virksomheder i overgangsperioden er registreret som godkendte revisionsvirksomheder. K fandt derfor ikke, at dobbeltregistreringen af ... [selskab] og ... [selskab] kunne begrunde dobbeltopkrævning af brugerbetaling, når der reelt kun var en revisionsvirksomhed.

Styrelsen besvarede K's henvendelse den 3. december 2008 Opkrævningen af gebyret pålagt revisionsvirksomheden blev fastholdt, da der var tale om to selvstændige juridiske personer, der begge var registreret i registeret over godkendte revisionsvirksomheder, og derfor begge havde de rettigheder og pligter, der følger af loven m.v. Opkrævningen var derfor i overensstemmelse med revisorlovgivningens bestemmelser.

Den 5. januar 2009 fremsendte K en mail til styrelsen ..., hvor det bl.a. blev anført, at ikke var hjemmel til opkrævning af gebyret, og at der ikke var revisorer ansat eller tilknyttet revisionsvirksomheden efter den 1. januar 2008 og derfor heller ikke på opgørelsesdagen den 1. juli 2008. K mente derfor ikke, at der var hjemmel til at opkræve revisionsvirksomheden gebyr for 2008.

Styrelsen besvarede henvendelsen ved mail af 23. januar 2009 ..., hvor styrelsen fastholdt det opkrævede gebyr ...

Ved mail af 16. februar 2009 anmodede revisionsvirksomheden om udsættelse med betaling af det pålagte gebyr, hvilket styrelsen afslog ved mail af 17. februar 2009

Styrelsen har registreret K's indbetaling af det pålagte gebyr for 2008 den 20. februar 2009.

..."

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 23. januar 2009 hedder det:

"Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har modtaget din mail af 5. januar 2009, hvor du anfører, at styrelsen ikke har

hjemmel til at opkræve gebyr for ovenstående selskab.

Styrelsen fastholder opkrævningen af gebyr for K1, idet opkrævningen er i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 916 af 16. september 2008, jf. revisorlovens § 50.

...

Begrundelse

Styrelsen skal indledningsvis henvise til afgørelsen af 3. december 2008, hvoraf det fremgår, at

”Enhver godkendt revisionsvirksomhed er underlagt de rettigheder og pligter, som fremgår af loven og bekendtgørelser udstedt i medfør heraf. Godkendelsen giver således ret til at afgive erklæringer med sikkerhed igennem virksomheden, ligesom revisionsvirksomheden kan blive genstand for en undersøgelse, en kvalitetskontrol, og den vil kunne blive indbragt for Revisornævnet.

Gennem registrering af K1 har denne juridiske person de rettigheder og de pligter, der følger af loven m.v.

Det fremgår af dit brev, at der i 2008 afgives erklæringer igennem K. K vil dermed også være den juridiske person, der har ansvaret i denne sammenhæng – uanset hvordan arbejdet er tilrettelagt - og som vil være den juridiske person, der i givet fald kunne blive genstand for en undersøgelse, en evt. kvalitetskontrol, og som evt. vil skulle indbringes for Revisornævnet.

Der er derfor styrelsens opfattelse, at opkrævningen af gebyr hos K1 er i overensstemmelse med revisorloven og lovens intentioner på dette område.”

I din henvendelse henviser du til de almindelige bemærkninger til forslag til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (L 144, FT 2002-03). De betyder efter din opfattelse, at det er en klar forudsætning, at revisor kun skal betale én gang.

Styrelsen skal hertil bemærke, at det i L 144 bl.a. fremgår af bemærkningerne til afsnit 6 om erhvervsøkonomiske konsekvenser for erhvervslivet, at

”Udgiften til driften af Revisortilsynet foreslås finansieret ved et gebyr for samtlige statsautoriserede og registrerede revisorer. Gebyret foreslås opkrævet hos den revisionsvirksomhed, revisoren er tilknyttet.

Driften af Revisortilsynet forventes at ville medføre en årlig omkostning på ca. 1,5 mio. kr. Herudover forventes der det første år en engangsudgift på ca. 0,5 mio. kr. til etablering af Revisortilsynet. Der findes i dag godt 5.000 statsautoriserede og registrerede revisorer. Det årlige gebyr forventes således at udgøre ca. 300 kr. pr. revisor pr. år, dog således at gebyret det første år på grund af etableringsudgiften forventes at udgøre ca. 400 kr. pr. revisor.”

Det fremgår endvidere af bemærkningerne til forslaget § 29, at

”Da det er revisorerne som stand, der får fuld udbytte af kvalitetssikringsordningen, vil det være naturligt, at revisorerne selv betaler de omkostninger, som er knyttet til driften af Revisortilsynet. Hjemlen i § 29 vil derfor blive udnyttet således, at Revisortilsynet kan indkræve et årligt gebyr, som skal betales af alle statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Dette gebyr skal dække omkostningerne til Revisortilsynets arbejde, herunder de omkostninger som skal afholdes til tilsynets sekretariat. Dette vil samtidig betyde, at de revisorer, som ikke er medlem af en revisorforening, og som i dag derfor ikke er omfattet af de eksisterende ordninger for kvalitetssikring, på lige fod med andre revisorer skal bidrage til kvalitetssikringsordningen.

Gebyret vil blive beregnet som et årligt gebyr, der pålægges alle revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed, jf. bemærkningerne til § 2, stk. 2, 1. pkt.”

I henhold til bemærkningerne til lovforslaget skal gebyret betales af revisorerne selv. Den praktiske opkrævning af gebyret er imidlertid fastsat i bemærkningerne til § 29, hvorefter hjemlen vil blive benyttet således, at gebyret skal

betales af alle statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder.

Der er således ikke noget til hinder for, at en revisor opkræves for hver statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed, som den pågældende er tilknyttet.

Praksis for opkrævning af gebyr i perioden 2004 – 2008 har været den samme og i overensstemmelse med bemærkningerne til § 29 i lovforslaget til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (2003-loven).

I din henvendelse oplyser du, at der ikke har været revisorer ansat i eller i øvrigt tilknyttet K efter den 1. januar 2008 eller på opgørelsesdagen den 1. juli 2008, hvorfor der ikke er hjemmel i bekendtgørelse nr. 916 af 16. september 2008 til at opkræve gebyret.

Styrelsen skal hertil anføres, at gebyret for 2008 i henhold til bekendtgørelse nr. 916 af 16. september 2008 er opkrævet hos alle revisorer, der pr. 1. juli 2008 var godkendt og tilknyttet en revisionsvirksomhed.

Opkrævningen er baseret på registreringerne i registeret over godkendte revisionsvirksomheder (Revireg), som revisionsvirksomhedens ledelse er ansvarlig for rigtigheden af. Revisorerne har således været tilknyttet revisionsvirksomheden pr. 1. juli 2008. Et opslag i Revireg viser endvidere, at K1 fortsat er registreret som en godkendt revisionsvirksomhed og med mere end 200 tilknyttede revisorer.

Styrelsen skal endvidere anføre, at styrelsen ved en stikprøvevis kontrol har konstateret, at en række revisorer i løbet af 2008 har afgivet revisionspåtegninger igennem K1. De pågældende revisorer er tilknyttet som revisorer i K1 ifølge Revireg.

Hvis disse revisorer ikke havde været tilknyttet som revisorer i K1 ville revisorerne ved afgivelse af disse erklæringer have overtrådt revisorloven, idet en revisor ikke kan afgive erklæring igennem en revisionsvirksomhed, pågældende ikke er tilknyttet.

Din oplysning om, at der ikke har været revisorer ansat i eller i øvrigt tilknyttet K efter den 1. januar 2008 eller på opgørelsesdagen den 1. juli 2008, synes således ikke at være i overensstemmelse med de faktiske forhold.

Det er herefter styrelsens opfattelse, at der er hjemmel i § 1 bekendtgørelse nr. 916 af 16. september 2008 til at opkræve gebyr i K1.

Til dine bemærkninger om, at der er tale om en omdannelse, skal styrelsen afsluttende bemærke, at ved omdannelse forstås sædvanligvis, at samme juridiske enhed fortsætter i en ny juridisk form (f.eks. A/S=> ApS, ApS=> A/S), dvs. at der til enhver tid kun er én enhed registreret i Revireg.

K's samtidige videreførelse af to selvstændige juridiske enheder, der begge er godkendte og hvorigennem, der afgives erklæringer kan således ikke sammenlignes med egentlige omdannelser.

..."

I klageskrivelsen af 19. februar 2009 har K anført:

"...Det skal bemærkes, at K1 den 19. november 2008 ændrede navn til K. Navneændringen blev anmeldt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 8. januar 2009.

Påstand

... Erhvervs- og Selskabsstyrelsen tilpligtes at anerkende, at styrelsen ikke med hjemmel i § 50, stk. 1, i lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, i bekendtgørelse nr. 916 om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet samt i bekendtgørelse nr. 666 om register over godkendte revisionsvirksomheder (Revireg) kan opkræve gebyr for K1 stort kr. 225.000,00 henset til, at der er betalt gebyr stort kr. 226.000,00 én gang for revisorer tilknyttet K2.

...

Anbringender

Til støtte for den nedlagte påstand gøres gældende,

at det af § 1, stk. 1, i bekendtgørelsen om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet fremgår, at styrelsen opkræver et gebyr fra alle revisorer, der pr. 1. juli 2008 opfylder to krav, nemlig er godkendt og tilknyttet en revisionsvirksomhed,

at der i afsnit 6 om erhvervsøkonomiske konsekvenser for erhvervslivet i de almindelige bemærkninger til 2003 loven, hvor gebyr for Revisortilsynets kvalitetskontrol første gang blev indført i revisorloven (§ 29), bliver foretaget en udregning, hvori det lægges til grund, at der er ca. 5000 statsautoriserede og registrerede revisorer, og disse skal finansiere dels en engangsudgift til etablering af Revisortilsynet dels et årligt driftsgebyr. Det fastslås videre i teksten, at den årlige udgift vil udgøre ca. 300 kr. pr. revisor, dog således at gebyret det første år p.g.a. etableringsudgiften vil udgøre 400 kr. pr. revisor. Det forudsættes altså, at revisor kun skal betale én gang. Det anføres endelig i teksten, at gebyret opkræves hos den revisionsvirksomhed, som revisoren er tilknyttet,

at den omstændighed, at gebyret af praktiske grunde opkræves hos revisionsvirksomhederne og ikke hos den enkelte revisor ikke ændrer på det forhold, at gebyrbestemmelsen i loven og bekendtgørelsen tager udgangspunkt i det antal godkendte statsautoriserede og registrerede revisorer, der er tilknyttet den enkelte revisionsvirksomhed, og

at ved at kræve gebyr to gange for nøjagtig de samme statsautoriserede revisorer handler Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i strid med regeringens skattestop, idet der i givet fald vil blive opkrævet mere end nødvendigt til at dække omkostningerne ved driften af Revisortilsynet samt undersøgelses- og disciplinærsystemet. Loven forudsætter, at omkostningerne til dækning af driften kan ske ved opkrævning af ét gebyr pr. godkendt statsautoriseret og registreret revisor opgjort ud fra hver revisionsvirksomhed, som den pågældende revisor reelt udøver revisionsvirksomhed fra.

Uddybning af anbringender

I brev af 19. november 2008 redegør K for den ændring, der er sket pr. 1. januar 2008, fra hvilken dato det nystiftede K2 overtog og videreførte driften af den revisionsvirksomhed, der hidtil var udøvet af K1. Ændringen blev gennemført ved at K bortforpagtede driften af revisionsvirksomheden til K2. Ligeledes pr. den 1. januar 2008, blev alle statsautoriserede revisorer og øvrige medarbejderes ansættelsesforhold i K overført til K2 i henhold til lov om virksomhedsoverdragelse.

Det er korrekt, ..., at K var registreret som godkendt revisionsvirksomhed pr. 1. juli 2008 med tilknyttede revisorer. Grunden hertil er, at K i overgangsåret 2008 ville sikre sig, at samtlige kunder kunne fortsætte med den allerede valgte revisor, indtil de på de ordinære generalforsamlinger i løbet af 2008 fik valgt K2 i stedet for K.

I modsat fald havde det været påkrævet at anmode samtlige kunder om - forud for afslutningen af revisionen af årsrapporterne for 2008 - at afholde en ekstraordinær generalforsamling, og dér vælge K2 som revisor i stedet for K. Dette ville have været en urimelig og unødigt byrde for K's kunder.

.... Som en del af bortforpagtningen blev det aftalt, at K2 i overgangsåret 2008 skulle fungere som underleverandør til K. Fakturering til kunder er fra januar 2008 foretaget af K2. Revisorerne er således som hidtil i realiteten kun tilknyttet én revisionsvirksomhed.

I styrelsens brev af 3. december 2008 henvises endvidere til, at det er K, som har ansvaret uanset, hvordan arbejdet er tilrettelagt. Dette er korrekt for så vidt angår ansvar, der udspringer af erklæringer der (i overgangsåret) er afgivet af K. I andre forhold har K2 i kraft af forpagtningen overtaget ansvaret fra K, ligesom alle revisorers ansættelsesforhold pr. 1. januar 2008 blev overført til partnerskabet, og der er betalt gebyr for revisorerne ansat i dette.

I den konkrete situation vil en kvalitetskontrol af en statsautoriseret revisors revision, hvor erklæringen i overgangsåret 2008 er afgivet af K1 derfor i realiteten skulle ske ved en kvalitetskontrol af en revision udført af en

revisor ansat i og tilknyttet K2 og i overensstemmelse med dette selskabs kvalitetsstyringssystem.

Der er således ikke tale om, at der er sket unddragelse af kvalitetskontrol eller disciplinæransvar. Kvalitetskontrol af den enkelte revisor eller indbringelse af den pågældende for Revisornævnet vil fortsat efter ansættelsen i og tilknytningen til K2 kunne ske på samme måde, som da revisoren var ansat i K. K2s overtagelse af driften af revisionsvirksomheden har på ingen måde medført forøgelse af belastningen for Revisortilsynet, Revisornævnet og det særlige undersøgelsessystem.

I sin mail af 23. januar 2009 anfører Erhvervs- og Selskabsstyrelsen blandt andet, at der ikke er noget til hinder for, at en revisor opkræves for hver statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed, som den pågældende er tilknyttet. K er enig heri, forudsat der er tale om en situation, hvor f.eks. en statsautoriseret revisor udøver revisionsvirksomhed fra flere revisionsvirksomheder og således er tilknyttet flere revisionsvirksomheder. En sådan situation kan forekomme, hvor en statsautoriseret revisor samtidig med sin ansættelse i én revisionsvirksomhed har oprettet sin egen revisionsvirksomhed for derigennem at kunne betjene "egne" kunder.

En sådan situation er der netop ikke tale om i den konkrete sag, idet der ikke drives anden revisionsvirksomhed gennem K. Der er altså heller ikke tale om, at der vil skulle ske dobbelt kvalitetskontrol, således som det ville være tilfældet, hvis en ansat revisor ved siden af sin ansættelse driver sin egen revisionsvirksomhed. I en sådan situation vil Revisortilsynet skulle kontrollere to forskellige revisionsvirksomheder. Derfor skal der naturligvis også betales gebyr for begge virksomheder.

...

Da K som ejer af K2 fortsat skal opfylde betingelserne i revisorlovens § 13 for at være en revisionsvirksomhed på lige fod med andre holdingselskaber, vil K fortsat være registreret i Revireg men fremover alene med én revisor tilknyttet virksomheden.

I den konkrete sag er der som nævnt ovenfor ikke i 2008 sket afregistrering i Revireg af de statsautoriserede revisorer, der tidligere var ansat i K1.. En sådan afregistrering fra Revireg kunne ikke ske før overgangsårets udløb og ville således tidligst kunne være foretaget den 1. januar 2009.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har afslutningsvist i mail af 23. januar 2009 nogle bemærkninger i forbindelse med omdannelse og henviser i den forbindelse til K's mail af 5. januar til styrelsen. Styrelsen anfører, at K i sin mail henviser til, at der i den konkrete sag er tale om en omdannelse. Dette er ikke korrekt, idet K ... blot opfordrer styrelsen til at oplyse, hvorledes styrelsen har håndteret gebyrspørgsmålet i forbindelse med andre revisionsvirksomheders omdannelse og overførsel af statsautoriserede revisorer fra én virksomhed til en anden. K er bekendt med, at styrelsen tidligere har været behjælpelig og udvist en vis fleksibilitet i overgangsåret i forbindelse med revisionsvirksomheders ændring af driftsform især i perioden efter revisorloven fra 2003 og reglerne om Revireg trådte i kraft.

K er klar over, at der ikke i den konkrete sag er tale om en omdannelse, som f.eks. når et ApS omdannes til et A/S. Som anført af styrelsen vil der ved en egentlig omdannelse til enhver tid kun være én virksomhed registreret i Revireg. Styrelsen anfører, at der i K's tilfælde er tale om videreførelse af to selvstændige juridiske enheder, hvorigennem, der kan afgives erklæringer, og denne situation kan ikke sammenlignes med egentlige omdannelser.

K er enig heri. Netop fordi der ikke er tale om en egentlig omdannelse, hvor der som følge af succession ikke opstår et behov for valg af ny revisor på en generalforsamling, har K ved håndteringen af den konkrete sag forsøgt at undgå at lægge unødige byrder på erhvervslivet. K's handling er sket uden nogen form for skadevirkning eller begunstigelse, idet man vil kunne gennemføre en kvalitetskontrol og en disciplinærfølgelse som hidtil, ligesom der er betalt gebyr for samtlige godkendte revisorer tilknyttet K.

..."

I førnævnte redegørelse af 6. april 2009 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i øvrigt udtalt:

"...

Sagens retlige omstændigheder

[Bekendtgørelse nr. 916 af 16. september 2008 om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet] er udstedt med hjemmel i revisorlovens ...§ 50, ...

Revisorlovens § 50 er en videreførelse af § 29 i den tidligere revisorlov [Lov nr. 302 af 30. april 2003] dog således, at undersøgelsessystemer, som er blevet indført med den nye lov, ligeledes skal finansieres af revisorerne. ...

Oprævning af gebyr er i overensstemmelse hermed opkrævet hos alle godkendte revisionsvirksomheder på grundlag af antal tilknyttede revisorer i henhold de oplysninger, som revisionsvirksomhederne selv har registreret i registeret over godkendte revisionsvirksomheder.

Oprævningen er sket på samme måde siden 1. oprævning i 2004.

...

Styrelsens bemærkninger

ad 2 og 4[det oprindelige lovforslag forudsætter, at revisor kun skal betale én gang, og at det er i strid med skattestoppet at opkræve samme revisor mere end én gang, idet der vil blive opkrævet mere end nødvendigt til at dække omkostningerne]

L 144 er ikke til hinder for, at der kan opkræves flere gebyrer for samme revisor, hvis denne er tilknyttet flere forskellige godkendte revisionsvirksomheder. Det er en naturlig konsekvens af den praktiske oprævning af gebyret, som er beskrevet i bemærkningerne til forslaget § 29. Opgørelse af økonomiske konsekvenser i et lovforslag må altid tage udgangspunkt i nogle forudsætninger, og forudsætningen for opgørelsen i forslaget almindelige bemærkninger har været, at enhver godkendt revisor er tilknyttet én og kun én godkendt revisionsvirksomhed. På dette grundlag har det kunnet beregnes, hvad den forventede samlede økonomiske konsekvens i gennemsnit vil svare til pr. revisor.

I beregningen har det således ikke været muligt at tage hensyn til, hvor mange revisorer, der slet ikke er tilknyttet en revisionsvirksomhed, eller hvor mange revisorer, der f.eks. af skattehensyn har etableret holdingselskaber, hvori deres ejerandel i en godkendt revisionsvirksomhed er placeret.

Af bemærkningerne til § 29 fremgår det klart, at oprævningen sker hos enhver godkendt revisionsvirksomhed, og oprævningen beregnes på grundlag af antal tilknyttede revisorer.

Klager anfører således også selv, at man er enig i, at der ikke er noget til hinder for, at en revisor opkræves for hver statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed, som den pågældende er tilknyttet, forudsat der er tale om en situation, hvor f.eks. en statsautoriseret revisor udøver revisionsvirksomhed fra flere revisionsvirksomheder og således er tilknyttet flere revisionsvirksomheder.

Det er netop, hvad der er tale om i den konkrete sag. Samme revisor udøver revisionsvirksomhed igennem både K og K2 og er derfor tilknyttet som revisor i begge juridiske personer. Begge tilknytninger var aktuelle den 1. juli 2008.

Klager anfører dog videre, at en sådan situation er der ikke tale om i den konkrete sag, idet der ikke drives revisionsvirksomhed gennem K. Der er altså heller ikke tale om, at der vil skulle ske dobbelt kvalitetskontrol, således som det ville være tilfældet, hvis en ansat revisor ved siden af sin ansættelse driver sin egen revisionsvirksomhed. I en sådan situation vil Revisortilsynet skulle kontrollere to forskellige revisionsvirksomheder. Derfor skal der naturligvis også betales gebyr for begge virksomheder.

Styrelsen er ikke enig i denne udlægning, idet der netop er tale om to forskellige selvstændige juridiske personer, der hver især har de rettigheder og pligter, der følger af registreringen som godkendt revisionsvirksomhed. En erklæring, der afgives igennem K, vil blive kvalitetskontrolleret og undersøgt igennem K, og i tilfælde af indbringelse for Revisornævnet, vil det være K, der eventuelt vil kunne have et medansvar. Tilsvarende gælder for erklæringer, der afgives igennem K2. En godkendt revisionsvirksomhed har således et selvstændigt juridisk ansvar, som ikke gennem aftaler, samarbejder eller lignende kan "overføres" til andre.

Det er ikke korrekt, at opkrævningen af gebyret er en overtrædelse af skattestoppet, ved at der opkræves mere end nødvendigt for at dække omkostningerne ved driften af Revisortilsynet samt disciplinær- og undersøgelsessystemet. Opkrævningen for et givet år er baseret på et budget for de samlede omkostninger til Revisortilsynet samt disciplinær- og undersøgelsessystemet. Disse omkostninger fordeles herefter ud på antallet af godkendte revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed. Hvis der et givent år er opkrævet for meget eller for lidt i forhold til de faktiske omkostninger, reguleres gebyret i opkrævningen for de efterfølgende år.

Opkrævningen af gebyr er og har altid været helt i overensstemmelse med den gældende revisorlovgivning.

ad 1 og 3 [gebyr for alle revisorer, der pr. 1. juli 2008 opfylder to krav, nemlig er godkendt Bekendtgørelse om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet og tilknyttet en revisionsvirksomhed og loven og gebyrbestemmelsen tager udgangspunkt i det antal godkendte revisorer, der er tilknyttet den enkelte revisionsvirksomhed]

Opkrævningen sker og er altid sket på grundlag af antallet af godkendte revisorer, der er tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed.

Styrelsen finder ikke, at de af klager anførte argumenter for at betragte K og K2 som et opkrævningssubjekt kan lægges til grund. Styrelsen skal i den forbindelse gentage, at det ved en række stikprøver er konstateret, at en række revisorer i løbet af 2008 har afgivet revisionspåtegninger både gennem K og gennem K2.

Styrelsen må derfor fastholde, jf. ovenfor, at der er tale om to selvstændige juridiske personer, der ved godkendelsen som revisionsvirksomhed hver især har de rettigheder og pligter, der følger af revisorlovgivningen, f.eks. retten til at der kan afgives revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed igennem revisionsvirksomhederne, samt pligten til at underlægge sig det offentlige tilsyn og betale for finansieringen heraf.

..."

I skrivelse af 7. maj 2009 har K yderligere anført:

"...

K har overdraget revisionsvirksomheden til K2 pr. 1. januar 2008. Alle medarbejdere og partnere er ansat i K2 fra denne dag. For at undgå, at alle kunder på ekstraordinære generalforsamlinger skulle vælge ny revisor, har K2 færdiggjort igangværende opgaver for K, indtil der på generalforsamlingerne er valgt nye revisorer. Derfor har alle revisorer været tilknyttet såvel K2 som K.

En kvalitetskontrol af K kan derfor for 2008 alene udføres ved en kontrol af K2. Det er derfor af praktiske årsager blot én revisionsvirksomhed, der skal foretages kontrol af.

K bestrider ikke, at der med hjemmel i § 50, stk. 1, i lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder jf. § 1, stk. 1, i bekendtgørelse om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet kan opkræves et gebyr fra alle revisorer, der den 1. juli 2008 var godkendt og tilknyttet en revisionsvirksomhed.

Det bestrides heller ikke, at K som revisionsvirksomhed registreret i Revireg er omfattet af den lovpligtige kvalitetskontrol, og at de erklæringer, der i 2008 er afgivet gennem virksomheden, kan blive gjort til genstand for undersøgelse og/eller indbringes for Revisornævnet. Det bestrides således ikke, at der er afgivet erklæringer gennem K i 2008.

K har i sin indbringelsesskrivelse af 19. februar d.å. til ankenævnet redegjort for, hvorfor det på baggrund af en ændring i revisionsvirksomhedens ejerstruktur var nødvendigt, at revisorerne i 2008 var tilknyttet såvel det nye K2 som det oprindelige K1.

Som det ligeledes fremgår af indbringelsesskrivelsen, er K enig i styrelsens udtalelse om, at der ikke er noget til hinder

for, at en revisor opkræves gebyr for hver revisionsvirksomhed, som den pågældende er tilknyttet. En sådan opkrævning for den samme revisor i to forskellige revisionsvirksomheder fordrer dog efter K's opfattelse, at kvalitetskontrollen af de pågældende kun kan ske ved to separate kvalitetskontroller f.eks. når en revisor samtidig med sin ansættelse i én revisionsvirksomhed ligeledes driver revisionsvirksomhed gennem en anden revisionsvirksomhed f.eks. sin egen private revisionsvirksomhed.

Som det fremgår af indbringelsesskrivelsen, vil en sådan situation medføre, at der skal ske kvalitetskontrol i to forskellige revisionsvirksomheder med to forskellige kvalitetsstyringssystemer, kontrolmiljøer m.m., og der vil derfor skulle betales gebyr for revisor i begge virksomheder.

...

K bestrider som sagt ikke, at samme revisorer har udøvet revisionsvirksomhed ved at afgive erklæringer gennem såvel K som K2 i 2008, men er ikke enig i, at situationen i den konkrete sag svarer til den situation, hvor der er tale om to vidt forskellige revisionsvirksomheder.

Formelt er det korrekt, at K og K2 er to forskellige revisionsvirksomheder, men reelt er der tale om den samme revisionsvirksomhed med nøjagtig det samme ansvar, kontrolmiljø, politikker og kvalitetsstyringssystem. Situationen adskiller sig derfor fra den situation, hvor en revisor er ansat i to forskellige revisionsvirksomheder med hver sit kontrolmiljø, politikker og kvalitetsstyringssystem.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anfører, at i den konkrete sag vil en erklæring, der afgives igennem K blive kvalitetskontrolleret og undersøgt gennem dette, og at tilsvarende gælder for erklæringer, der afgives gennem K2.

Dette er formelt set korrekt, men reelt vil der ske det, at kvalitetskontrollanterne, uanset om det er K eller K2, der kontrolleres, vil skulle foretage kontrollen hos samme revisor samme sted, ligesom kontrolmiljø, kvalitetsstyringssystem m.m. er nøjagtig det samme uanset hvilken virksomhed, der kontrolleres. For Revisortilsynets virksomhed er det således fuldstændigt ligegyldigt, hvorvidt der er tale om en kontrol af en erklæring afgivet gennem K eller K2, Der vil ikke være ekstraarbejde eller ekstra udgifter forbundet med kvalitetskontrollen eller for den sags skyld med undersøgelsessystemet, som der netop ville være, såfremt det var to forskellige revisionsvirksomheder med hver sit kontrolmiljø, kvalitetsstyringssystem og politik, der skulle kontrolleres eller undersøges.

For så vidt angår styrelsens udtalelse om juridisk ansvar, er det naturligvis klart, at K og K2 kan ifalde et ansvar for erklæringer udstedt gennem virksomhederne. Ejerskabet er imidlertid reelt set uændret, idet hele den ansvarlige selskabskapital på 200 mio. kr. i K2 ejes af K, ligesom [K og K1] ejer komplementarselskabet, som indgår i K2. Det vil derfor som udgangspunkt være de samme, der kan gøres ansvarlige, uanset om det er K eller K2, der ifalder et ansvar. Der er således ikke som anført af styrelsen tale om, at der overføres et ansvar fra én revisionsvirksomhed til en anden.

I forbindelse med vedtagelsen af den oprindelige gebyrbestemmelse i revisorloven fra 2003 har en situation som i den konkrete sag aldrig været omtalt eller behandlet. Det er derfor efter vores opfattelse styrelsens egen meget direkte fortolkning af gebyrbestemmelsens ordlyd, der er baggrund for styrelsens argumentation og afgørelse i nærværende sag.

Styrelsen henviser til, at afgørelsen er i overensstemmelse med den praksis, der har været fulgt siden 1. opkrævning i 2004. Den praksis, der henvises til, omhandler formentlig holdingselskaber, samt situationer, som nævnt ovenfor, hvor en revisor erklærer sig gennem den revisionsvirksomhed, hvor vedkommende er ansat samt gennem sin egen revisionsvirksomhed, altså to vidt forskellige revisionsvirksomheder med hver sine politikker, kontrolmiljøer m.m.

Styrelsen har ved sin afgørelse valgt en direkte ordlydsfortolkning af revisorlovens § 50, stk. 1, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1, for så vidt angår spørgsmålet om gebyropkrævning på trods af, at formålet med revisorlovens gebyrbestemmelse jf. § 50, stk. 1 er finansiering af kvalitetskontrol samt undersøgelses- og disciplinærsystem,

Med hensyn til spørgsmålet om finansiering er der netop som påvist af K ovenfor ikke tale om ekstraudgifter som følge af, at der er formelt set er to registrerede revisionsvirksomheder, idet disse reelt udgøres af én og samme revisionsvirksomhed. Det er derfor K's opfattelse, at gebyrspørgsmålet i den konkrete sag bør afgøres ud fra en

formålsfortolkning af gebyrbestemmelsen. En sådan formålsfortolkning vil føre til, at der i den konkrete sag kun skal erlægges ét gebyr til finansiering af kvalitetskontrol og undersøgelses- og disciplinærsystemet.”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ved skrivelse af 10. juni 2009 bemærket:

”...

Styrelsen noterer sig, at klager er enig i, at styrelsen i henhold til revisorlovens § 50 og den udstedte bekendtgørelse ... har hjemmel til at opkræve gebyr hos alle godkendte revisorer, der pr. 1. juli 2008 var tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed.

...

Styrelsen er ikke enig i, at der reelt er tale om én og samme revisionsvirksomhed, og at der ikke er tale om ekstraudgifter som følge af, at der formelt set er tale om to godkendte revisionsvirksomheder.

Styrelsen skal derfor fastholde, at K og K2 hver især er en selvstændig juridisk person, der er registreret i det offentlige register over godkendte revisionsvirksomheder, og hver især har de rettigheder og pligter, der gælder for godkendte revisionsvirksomheder. Det betyder, der kan afgives – og bliver afgivet – erklæringer med sikkerhed igennem begge revisionsvirksomheder. Det betyder også, at revisionsvirksomhederne hver især er omfattet af den lovpligtige kvalitetskontrol, og at erklæringer, der afgives igennem hver enkelt virksomhed, kan blive genstand for undersøgelser og/eller kan indbringes for Revisornævnet.

Begge revisionsvirksomheder kan således blive udtrukket til kvalitetskontrol i samme kontrolår, og i forbindelse med kontrollen kan kun kvalitetskontrolleres de erklæringsopgaver, der er udført igennem den enkelte revisionsvirksomhed. Revisortilsynet skal derfor administrere hele kvalitetskontrolprocessen for hver revisionsvirksomhed fra udtrækning til kvalitetskontrol til den endelige afgørelse træffes for hver enkelt virksomhed.

Tilsvarende gælder for selvstændige juridiske personer, der, som medlemmer af et netværk, har forpligtet sig til at have samme kontrolmiljø, politikker og kvalitetsstyringssystem. Der vil også her være tale om selvstændige kontrolsubjekter.

Endelig skal styrelsen anføre, at hvis en revisionsvirksomhed i forbindelse med en undersøgelsessag eller i forbindelse med en revisornævns sag vurderes at have et selvstændigt ansvar eller et medansvar, vil dette ansvar (og styrelsens afgørelse/Revisornævnets kendelse) alene kunne rette sig mod den revisionsvirksomhed, hvorigennem en erklæring er afgivet.

Det har derfor stor selvstændig betydning, om der er tale om én eller flere juridiske personer, ligesom det er forbundet med ekstraudgifter til kvalitetskontrol samt undersøgelses- og disciplinærsystemet, at der udøves erklæringsvirksomhed igennem både K og K2.

Det af klager i indlæg af 7. maj 2009 anførte kan derfor ikke begrunde, at der ikke skulle opkræves gebyr hos K i henhold til § 1, stk. 1, i bekendtgørelse om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet, jf. revisorlovens § 50.

Afslutningsvis skal styrelsen i øvrigt bemærke, at K's holdning betyder, at gebyret i stedet overvælttes på andre revisorer.”

K har ved skrivelse af 26. juni 2009 heroverfor bemærket:

”...

Antallet af erklæringer afgivet af revisorer i 2008 gennem K og K2 adskiller sig ikke fra det antal erklæringer, som blev afgivet af revisorer gennem K1 i 2007.

...

Det bestrides ikke, at begge virksomheder kan udtages til kvalitetskontrol samme år. Antallet af erklæringer, som

danner grundlag for den stikprøvevise udtagelse til kontrol, er imidlertid det samme, uanset der er tale om to virksomheder. Hertil kommer, at kvalitetsstyringssystem, kontrolmiljø og øvrige politikker, er fuldstændig identiske i K og K2. Det bestrides derfor, at det reelt ville medføre yderligere omkostninger for Revisortilsynet at kontrollere begge virksomheder.

K har hele tiden anført, at der er tale om en helt ekstraordinær situation, hvor man i en overgangsperiode på et år har forsøgt at undgå, at K's kunder - med omkostninger til følge - skulle indkalde til en ekstraordinær generalforsamling for dér at vælge ny revisor.

Det har således aldrig været tanken, at registreringerne i Revireg af såvel K som K2 skulle være permanent. Hertil kommer, at hverken K eller K2 blev udtrukket til kontrol i overgangsperioden 2008.

Reelt har det forhold, at både K og K2 var registreret i Revireg i 2008 derfor ikke medført nogen udgifter for hverken Revisortilsynet, Revisornævnet eller undersøgelsessystemet. K skal derfor afvise, at vores synspunkt indebærer, at gebyret overvælttes på andre revisorer. Dette er ikke sket og har aldrig været vores hensigt."

Ankenævnet udtaler:

Det fremgår af revisorlovens § 50, stk. 1, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at finansiering af kvalitetskontrol samt undersøgelses- og disciplinærsystemet sker ved opkrævning af et gebyr hos alle godkendte revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed.

Ved bekendtgørelse nr. 916 af 16. september 2008 om finansiering af driften af Revisortilsynet, Revisornævnet og undersøgelsessystemet har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat nærmere regler for gebyropkrævningen for 2008. Af bekendtgørelsens § 1, stk. 1, følger, at til finansiering af driften af Revisortilsynet samt undersøgelses- og disciplinærsystemet opkræver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen et gebyr fra alle revisorer, der pr. 1. juli 2008 var godkendt og tilknyttet en revisionsvirksomhed. Gebyret dækker finansiering for 2008.

Det fremgår af sagen, at den omhandlede personkreds af godkendte revisorer pr. 1. juli 2008 var tilknyttet såvel K1 (nu K) og K2. Samme revisorer har altså i 2008 udøvet revisionsvirksomhed igennem både K og K2. Uanset at de to revisionsvirksomheder angiveligt har samme kontrolmiljø, politikker og kvalitetsstyringssystem, kan det ikke udelukkes, at der vil være ekstraudgifter forbundet med, at Revisortilsynet skal administrere hele kvalitetskontrolprocessen for hver af de to revisionsvirksomheder.

Under henvisning hertil tiltræder ankenævnet, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har pålagt K1 (nu K) at betale gebyr som sket for 2008.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 23. januar 2009.